



УДК657.631

**АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ: СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ****PERFORMANCE AUDIT: MODERN PROBLEMS AND WAYS OF THEIR SOLUTION****С.Н. Коваленко, Е.А. Трунова**  
**S.N. Kovalenko, E.A. Trunova***Белгородский государственный национальный исследовательский университет,  
Россия, 308015, г. Белгород, ул. Победы, 85**Belgorod State National Research University, 85, Victory St., Belgorod, 308015, Russia**E-mail: Kovalenko\_S@bsu.edu.ru, 596770@bsu.edu.ru*

**Аннотация.** Формирование новых подходов к бюджетно-финансовой политике государства требует изменения инструментов проведения контроля использования государственных средств. В связи с этим поднимаются вопросы развития и внедрения в практику аудита эффективности, поэтому в статье рассмотрены актуальные на сегодняшний день проблемы использования данного инструмента и определены направления их решения. Изучение зарубежного опыта функционирования аудита эффективности позволило провести сравнительный анализ объектов аудита, контролирующих органов и особенностей его осуществления в США, Канаде и некоторых других странах. Аудит эффективности имеет отличия от финансового аудита и от ревизии, он должен быть направлен на оценку рациональности использования ресурсов и экономичности понесенных затрат, что порождает определенные проблемы. В данной статье поднимаются три наиболее важные проблемы практической реализации аудита эффективности в России и намечаются пути их решения.

**Resume.** The formation of new approaches to budget and fiscal policy of the state required changes to the control the use of public funds. In connection with these issues of development and introduction of performance audit, therefore, the article considers relevant for today problem of the use of this tool and the directions of their solutions. The consideration of foreign experience of functioning of performance audit allowed us to perform a comparative analysis audit objects, supervisory authority and the peculiarities of its implementation in USA, Canada and some other countries. Performance audit differs from financial audit and from the revision, it should be aimed at assessing the efficiency of resource use and efficiency of costs incurred that gives rise to certain problems. In this article, there are three most important problems of practical implementation of performance audit in Russia and the ways of their solution.

**Ключевые слова:** аудит эффективности, ревизия, контроль, государственные средства, государственные финансы.

**Key words:** performance audit, revision, control, public funds, public finance.

---

**Введение**

В течение длительного периода времени вопросы рационального использования ресурсов интересовали в большей части коммерческие организации, так как затраты оказывают непосредственное влияние на прибыль. Вопрос же эффективного использования государственных средств в той или иной форме хотя и существовал с момента образования государств, но механизмы контроля за их использованием не позволяли достоверно оценить экономичность использования ресурсов. На сегодняшний день, концепция государственной бюджетной политики, ориентирована на переход от управления затратами к управлению результатами. Сложность внедрения подобного подхода в бюджетно-финансовой политике государства по сравнению с коммерческим сектором, определена тем, что помимо экономической эффективности, необходимо оценивать многочисленные социальные, научные, экологические и другие компоненты эффективности расходования государственных средств. Данные проблемы плавно перетекают в вопросы при осуществлении контроля использования государственных средств. Если ранее организации, получающие средства из бюджетов различных уровней, подвергались ревизионным проверкам, то сегодня приемы и методы контрольно-ревизионной работы не удовлетворяют современным потребностям финансового контроля. Это привело к развитию нового инструмента контроля - аудита эффективности использования государственных средств. Он широко используется в зарубежной практике, но для России - это достаточно новая



сфера деятельности. Только 30 ноября 2016 г. был утвержден Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) «Аудит эффективности». Его положения, конечно же, отвечают на многие вопросы, но отсутствие практики его применения порождает ряд проблем, которые необходимо вскрыть и наметить пути их решения.

Вопросы аудита эффективности рассматривались различными авторами, такими как: Е. А. Алексеенко [4], М. В. Васильевой [5], Т. А. Давыденко [7], Л. А. Зимаковой [8], А. А. Ломинадзе [10], С. В. Мартыненко [11], Н. Н. Пересыпкиной [9], В. К. Симоненко [13], С. В. Степашиным [14], С. Н. Цыгулевой [9] и другими. Авторы поднимают различные проблемы данного вида аудита, но необходимо рассмотреть данный инструмент во взаимосвязи с положениями нормативного акта, регулирующего проведение аудит эффективности в России, поднять возникающие в связи с этим вопросы и наметить пути их решений.

Методология исследования базировалась на использовании исторического и сравнительного методов, были так же использованы теоретические научные методы: анализ, абстрагирование, обобщение, индукция, дедукция, аналогия, системный и функциональный подходы.

### Результаты исследований

Вопросы организации контроля использования государственных средств волновали людей еще во времена Древнего Египта, Римской Империи. В качестве контролеров могли выступать отдельные лица или же органы, например Народное Собрание в Афинах (в 5 в. до н.э.) [4]. Развивалось общество, перестраивались формы и средства контроля. В начале 13 века в Англии по указу короля назначались аудиторы, основной задачей которых являлась проверка правильности уплаты налогов в графствах. Таким образом, на первом этапе исторического развития аудит был связан с контролем, осуществляемым в интересах английского короля и государства. С течением времени функции и задачи аудита менялись, он стал в большей части ориентирован на проверку коммерческих организаций («аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [1]), а организации бюджетного сектора подвергались контрольно-ревизионным проверкам. Но с середины прошлого века стал подниматься вопрос необходимости проведения аудита эффективности, как инструмента контроля за использованием бюджетных средств, предполагающего новые подходы к организации и проведению контроля. В середине 60-х годов в США при разработке и выполнении бюджетных программ, в частности, с программно-целевым методом формирования бюджета, осуществлялись расчеты необходимых для ее реализации ресурсов и достижения запланированных целей. Реализация подобных бюджетных программ и потребовала создания соответствующей системы оценки достигнутых целей и затраченных ресурсов, что, собственно, и привело к возникновению аудита эффективности [12].

Отличие государственного аудита от государственного финансового контроля заключается в том, что для финансового контроля преимущественное значение имеет оценка соответствия той или иной информации, а аудит эффективности, в свою очередь, направлен на результативность использования государственных финансовых ресурсов и государственной собственности.

Стандартизация в сфере государственного аудита обусловлена процессами мировой глобализации, появлением возможности широкого обмена опытом в связи с расширением представительства стран мира в международной организации высших органов государственного аудита – International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

Термин «аудит эффективности» впервые был обозначен на Конгрессе INTOSAI, и в 1977 году отражен в Лимской декларации руководящих принципов контроля (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precept) в статье 4, определяющей содержание аудита эффективности. В данном положении наряду с финансовым аудитом формулируется необходимость иного вида контроля, задача которого сводится к проверке экономичности, эффективности и результативности использования ресурсов проверяемой организации при выполнении возложенных на нее задач. Для аудита эффективности характерна оценка конечных результатов осуществляемых государством расходов, включая административную и организационную системы. Аудит эффективности рассматривается также в стандартах европейской (ЕВРОСАИ) и азиатской (АЗОСАИ) организаций высших органов государственного контроля.

Сегодня, в действующем международном стандарте высших органов финансового контроля (The International Standards of Supreme Audit Institutions 3000) аудит эффективности (Performance auditing) определяется как независимая экспертиза эффективности и результативности государственных предприятий, программ или организаций, экономичного использования ресурсов, целью, которой являются совершенствование деятельности объектов аудита [3].

Начало 1990-х годов для финансовых систем США, Великобритании, Австралии и Новой Зеландии ознаменовалось проведением многочисленных реформ административного и государственного финансирования. Причиной послужило отсутствие финансовой стабильности в



связи с замедлением темпов экономического роста. Вследствие этого возникла необходимость введения методов управления эффективностью, которые направлены на повышение производительности и результатов деятельности административных органов.

Сегодня данный инструмент внешнего контроля получил осуществляется через центральные контрольно-ревизионные органы и ассоциации высших ревизионных учреждений, таких как Национальное агентство аудита в Швеции, Счетная Палата - в Германии и во Франции, Госконтроль – в Великобритании, офис Генерального Ревизора - в Канаде, Управление общей бухгалтерской отчетности - в США [15].

В таблице 1 представлена краткая характеристика аудита эффективности как инструмента финансового контроля, используемого в зарубежных странах.

Таблица 1  
Table 1

**Характеристика аудита эффективности зарубежных странах**  
**Characteristic of audit of efficiency foreign countries**

Страна	Орган финансового контроля	Особенности	Объект проверки	Вид и периодичность отчетности
1	2	3	4	5
Канада	The Office of the Audit General	Проведение полноценной оценки эффективности деятельности государственных органов и программных документов.	Организации, использующие государственные средства; реализующие государственные программы	Canada's Performance Report - отчет по исполнению (результату). Ежегодно предоставляется четыре отчета аудита эффективности в Палату общин Канады.
Велико-британия	National Audit Office	Основной проверки акцент сделан на достижение непосредственных и конечных (социально-значимых) результатов, ежеквартальный отчет об исполнении целевых показателей	Организации, использующие государственные средства, субъекты; получившие более 50% доходов из публичных фондов.	Ежегодный отчет и отчет об исполнении бюджета и Аудиторское заключение Счетной Палаты представляется в парламент.
США	The Government Accountability Office (GAO)	Позволяет обнаружить и устранить ошибки в государственных программах. Система внутреннего аудита обязательный атрибут органов государственного управления.	Государственные организации, реализующие правительственные программы, государственные программы	Годовой отчет об исполнении каждого из министерств.
Новая Зеландия	Audit office	Предоставление парламенту и общественности гарантии того, что государственные организации производят то, что от них требуется, и действуют законно и честно.	Государственные организации и государственные проекты, за исключением Национального резервного банка.	Отчет о достигнутых результатах и аудиторское заключение Счетной палаты предоставляется в палату представителей парламента.
Австралия	Australian National Audit Office, ANAO	Аудит эффективности по отношению к лицу или органу означает обзор или изучение любого аспекта операционной деятельности индивида или организации	Пользователи бюджетных средств, и предусматривает проведение аудита эффективности в отношении самой Счетной палаты	Отчет об исполнении бюджета, является частью ежегодного отчета каждого министерства, представляется на рассмотрение в парламент.

Порядок проведения аудита эффективности в зарубежных странах базируется на международных стандартах высших органов финансового контроля: ISSAI 300 «Основопологающие принципы аудита эффективности», ISSAI 3000 «Руководство по проведению аудита эффективности», ISSAI 3100 «Руководство по проведению аудита эффективности». Однако

в каждой стране имеются свои особенности в реализации порядка нормативного регулирования проверок государственных средств, которые определяются национальным законодательством, исторической практикой, существующими традициями или обычаями.

Мировой опыт доказывает, что использование аудита эффективности как самостоятельного вида контроля улучшает сам процесс управления государственными ресурсами за счет предоставления полной, достоверной и объективной информации об эффективности функционирования организаций–пользователей бюджетных средств.

Следует обратить внимание на то, что в рассмотренных в таблице 1 странах имеются определенные различия в формах осуществления аудита, однако в настоящее время действует общепринятая концепция аудита эффективности, суть которой состоит в проведении анализа деятельности органов исполнительной власти и бюджетных организаций в целях определения экономичности, продуктивности и результативности использования ими бюджетных средств, полученных для выполнения возложенных функций, обязанностей или решения поставленных задач [14].

В России в последние годы сложилась определенная правовая база, ставшая основой для контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности органов внешнего государственного финансового контроля. Контрольные мероприятия по проведению аудита эффективности в России регулируются нормативно-правовой и методической базой (рис.1), которая систематически подвергается реформированию.

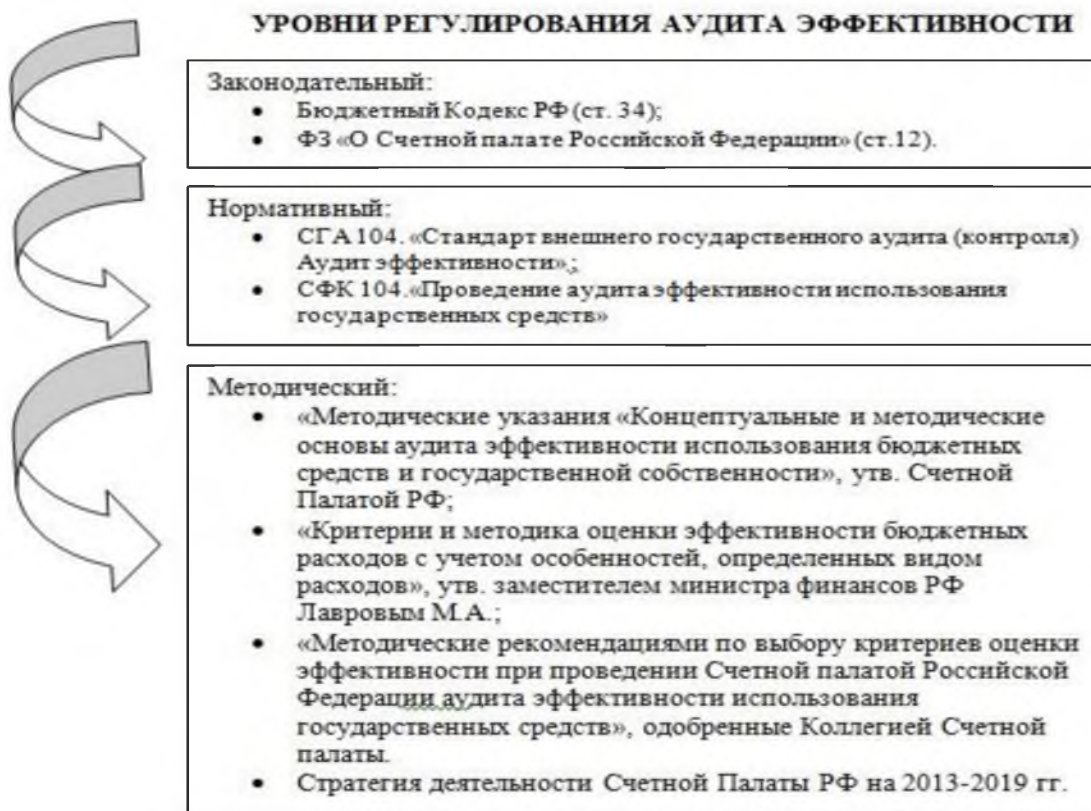


Рис. 1. Система нормативного регулирования аудита эффективности в РФ  
Fig. 1. System of standard regulation of audit of efficiency in the Russian Federation

Председатель Счетной палаты РФ Татьяна Голикова на пленарном заседании Государственной Думы Федерального собрания Российской Федерации по вопросу о законопроекте № 15455-7 «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов», отметила, что «...в предстоящем 2017 году особое внимание необходимо уделить дополнительным мерам по улучшению администрирования доходов федерального бюджета, оценке обоснованности расходов, а также работе по повышению эффективности использования государственных ресурсов» [6]. Что формирует обоснованные тенденции к развитию данного вида аудита.

Развитие аудита эффективности в системе государственного контроля является, в настоящее время, одним из приоритетных направлений контрольных органов России об этом свидетельствует утвержденный постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30 ноября 2016 г. № 4ПК Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности», положения которого основываются на международных стандартах ISSAI.

В таблице 2 представлена характеристика аудита эффективности в России.



Таблица 2

Table 2

**Аудит эффективности в России**  
**Audit of efficiency in Russia**

Орган финансового контроля	Объект проверки	Отличительные особенности	Вид и периодичность отчетности
1	2	3	4
Счетная Палата РФ	Федеральные государственные органы, государственные внебюджетные фонды, Центральный банк РФ, общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах, государственные органы субъектов Российской Федерации организации, на которые распространяются контрольные полномочия Счетной палаты.	Особый вид контроля, включающий в себя: - анализ деятельности организации по использованию бюджетных средств в целях повышения их эффективности, выявление недостатков и помощь в принятии решений по их устранению; - выявление резервов более эффективного использования финансов. Главная задача – нацеленность на результат.	Отчет о результатах проведения контрольного мероприятия в соответствии с поставленными целями. Отчет имеет дискуссионный характер; заключения и выводы на основе критериев оценки эффективности, доказательства, убеждающие в наличии недостатков и проблем: конструктивность, рекомендации

Изучение зарубежного опыта использования аудит эффективности как инструмента контроля свидетельствует о его эффективности. В России наметились положительные сдвиги в его использовании и развитии, но сегодня продолжают существовать некоторые препятствия к развитию данного вида контроля в России, к числу которых относят:

1. Недостаточная методическая база. Существующая методика проведения аудита эффективности использования государственных средств Счетной палаты РФ от 23.04.2004, имеет типовой вид и представляет подходы к проведению аудита эффективности, а не универсальные правила и процедуры, применимые ко всем конкретным задачам и объектам аудита эффективности, тем не менее, принятие нового стандарта СГА 104 «Аудит эффективности» свидетельствует о постепенном обновлении нормативной и методической базы аудита эффективности.

Изменение среды функционирования экономических субъектов различных организационно-правовых форм собственности, использование в их деятельности частной, государственной и муниципальной собственности, современных принципов и организации управления приводит к развитию новых форм взаимоотношений между субъектами. При этом каждый субъект, стремясь к достижению своей цели, должен решать определенные задачи. Конечная цель большинства коммерческих организаций понятна – это получение прибыли и увеличение стоимости субъекта. На различных этапах индикаторы их деятельности могут отличаться, они определяются владельцем и руководителем. Намного сложнее обстоят дела у экономических субъектов, получающих финансовые средства из различных уровней бюджетов. Их цели определяются профилем, задачи строго оговорены в Уставе, а вот возможности во многом зависят от организационно-правовой формы. Соответственно возникает много вопросов по определению индикаторов их деятельности. Конечно, проводимые реформы бюджетной сферы, призваны провести переориентацию работы экономических субъектов на результат. Но различные задачи предполагают и различные результаты, поэтому четко определить и рассчитать единый критерий конечного результат невозможно. Все это свидетельствует о сложности объективной оценки результатов работы таких субъектов, а, следовательно, возникают проблемы определения эффективности.

В п.п. 2.1.2 указанного стандарта отмечено, что аудит эффективности проводится с целью определения или оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов. Определение эффективности должно начинаться с установления критериев эффективности, а оценка с количественного или стоимостного измерения критерия.

Первый вопрос, который возникает, связан с определением экономичности (пп.3.2 СГА 104), которое предполагает сравнительный анализ использования ресурсов на приобретение аналогичных ценностей (услуг, работ) в различные периоды. У аудитора (контролера) появляется необходимость правильного определения критериев аналогов. Если приобретаются ценности у различных поставщиков, то в качестве критериев могут выступать характеристики определенные в задании. Практика показывает, что при формировании технического задания может прослеживаться субъективизм, то есть формулировка задания контрольного мероприятия зависит от знаний, опыта, квалификации и других качеств лица, составляющего документ. Если в



предыдущие периоды были допущены неточности в задании, то они могли быть учтены при составлении задания на следующий период. А изменение каких-либо характеристик приводит к изменению цены.

Наличие ограничений в бюджетных ресурсах предопределяет необходимость применения на практике элементов бережливого хозяйствования. При этом рациональное и эффективное – это не аналогичные понятия. Ресурсы могли быть использованы очень бережно, но не принести запланированного результата.

Приведенный анализ системы организации аудита эффективности, свидетельствует о том, что в России на законодательном уровне не закреплена необходимость предоставления всей информации и всех документов аудиторам, проводящим проверку, таким образом, возникает необходимость рассмотреть систему правового регулирования данного вида контроля. А это также затрудняет проведение проверки.

2. Дефицит квалифицированных кадров. Председатель Контрольно-счетной палаты Москвы В. А. Двореченских подчеркивает, что «необходимо менять психологию персонала и повышать его квалификацию» [11].

3. Разноплановость задач контрольно-счетных органов в условиях ограниченных ресурсов. Важными задачами аудита эффективности в отличие от традиционного контроля является:

- вскрытие и ликвидация возможных источников потери ресурсов,
- оценка способов получения промежуточных результатов.

При этом важно оценить, что организация делает и как она это делает. Особое значение должно придаваться определению условий и причинно-следственных связей, на основе которых можно сделать вывод о воздействии программы на достижение заявленных или предполагаемых целей.

Исходя из выделенных проблем, необходимо осуществлять подготовку и переподготовку кадров, привлекать узких специалистов и экспертов. Аудит эффективности имеет существенные отличия от финансового аудита, обусловленные более сложной методологией его проведения начиная от предварительного изучения предмета и проверяемых объектов до оформления отчета о результатах аудита. Его проведение требует значительно больших по объему процедур, затрат времени и ресурсов по сравнению с финансовым аудитом, поэтому он является гораздо более сложным контрольным мероприятием. Следовательно, необходимо формировать научно-обоснованную методическую базу, учитывающую специфические отличия аудита от ревизии и аудита эффективности использования государственных средств от финансового аудита.

Аудит эффективности государственных расходов должен быть конструктивным. При анализе результатов проверок с использованием аудита эффективности не следует концентрироваться только на критических замечаниях. Наиболее важными частями аудита эффективности государственных расходов являются не только выводы по результатам проверок, но и рекомендации по повышению эффективности использования государственных средств.

### Заключение

Таким образом, проведенные исследования показали, что аудит эффективности получил развитие в различных зарубежных странах. И хотя предусмотрены нормативные документы, регулирующие общие положения аудита эффективности, в каждой стране имеются особенности его проведения, которые обусловлены историческими и национальными отличиями, различаются и органы финансового контроля, которые его осуществляют.

Для России аудит эффективности является новым инструментом, он охватывает множество вопросов, имеющих большое значение для общества, особенно в условиях формирования новых подходов к государственному финансовому менеджменту. Его преимуществом является необходимость разработки рекомендации и предложений по устранению причин нерационального использования государственных средств. Выявленные проблемы практической реализации аудита эффективности в России, позволили наметить пути их устранения: подготовка более квалифицированных кадров, привлечение экспертов; разработка комплекса методического обеспечения организации и проведения аудита эффективности, учитывающего его отличительные характеристики. Данный инструмент контроля должен более активно развиваться, так как он призван защитить не только интересы государства, но и всего общества.

### Список литературы

- Об аудиторской деятельности: Федеральный закон Российской Федерации от 30 декабря 2008 № 307-ФЗ [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/)
- Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). СТА 104. Аудит эффективности от 30.11.2016 № 4ПК [Электронный ресурс]. - Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_208571/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_208571/)
- Лимская декларация руководящих принципов контроля. 1977 г. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.srd.ru/documents/schpal/limdecl.pdf>.





- Алексеевко Е.А. 2015. Исторические аспекты становления и развития аудита. Теоретические и прикладные аспекты современной науки. № 7-6: 84-88.
- Васильева М.В. 2015. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля. Инновационное развитие экономики. № 2 (26): 118-120.
- Голикова Т. 2016. Выступление на пленарном заседании Государственной Думы в рамках рассмотрения в первом чтении проекта федерального закона № 15455-7 «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/structure/golikova-tatyana-alekseevna/speeches/28703/>
- Давыденко Т.А. 2014. Аудит эффективности долговой политики региона. Вестник АКСОР № 2 (30): 74-84.
- Зимакова Л.А., Трунова Е.А. 2016. Основные аспекты аудита эффективности расходования бюджетных средств на этапе закупки. Новая наука: Современное состояние и пути развития. № 122-1: 158-161.
- Цыгулева С.Н., Пересыпкина Н.Н. 2013. Организационные аспекты внутреннего контроля качества аудиторской деятельности. Проблемы современной науки. № 10-1: 110-116.
- Ломинадзе А.А. 2015. Становление и развитие аудита эффективности и его правовое регулирование в зарубежных странах. Финансовое право. № 12: 40-45.
- Мартыненко С.В. 2016. Аудит как творческий процесс [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://bujet.ru/article/298431.php>
- Рудакова Е. 2015. Аудит эффективности использования государственных средств: монография. Современные проблемы бухгалтерского учета, контроля и пути их решения в России и Казахстане под ред. Л.А. Зимаковой – Белгород: ООО «ЭПИЦЕНТР». С. 144-151
- Симоненко В.К. 2014. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения. Вестник Киевского национального торгово-экономического университета. № 2 (94): 5-15.
- Степашин С. В. 2008. О роли высших органов финансового контроля в разработке и использования ключевых национальных показателей и развитии аудита эффективности в государствах – участниках СНГ. Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. № 9: 3-9.
- Barzelay M. 1997. Central audit institutions and performance auditing. A comparative analysis of organizational strategies in the OECD. Governance №1;10(3):236.